STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT
přednesené dne 15. července 2010 [1]

I – Úvod

1. Používání vína při vaření má v Evropě tisíciletou tradici. Již o římském labužníkovi Marcu Gaviu Apiciusovi [2], kterému je připisováno autorství jedné z nejstarších kuchařek [3], se traduje, že ve svých omáčkách používal víno [4].

2. V projednávaném případě se nicméně nevede spor o správné používání vína v kuchyni. Účastníci původního řízení jsou dokonce výslovně zajedno v tom, že při správném použití vína podle tradičního receptu – například při přípravě *Bœuf Bourguignon* – neobsahuje hotový výrobek více než pět objemových procent alkoholu.

3. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce je otázka, zda víno, portské nebo koňak, určené výlučně k vaření podléhá spotřební dani z alkoholu a alkoholických nápojů harmonizované právem Unie a za jakých podmínek je případně nutno poskytnout osvobození od této spotřební daně. Zdá se, že v této souvislosti neexistuje v členských státech jednotná praxe.

4. U vína na vaření, portského na vaření a koňaku na vaření, které jsou předmětem sporu, se jedná o lihoviny, do kterých byla výrobcem přidána sůl a pepř, tak aby v souladu se svým určením mohly být použity pouze k přípravě pokrmů a aby byly jako nápoje nepoživatelné. Britská finanční správa [5] nicméně vychází z toho, že tyto produkty podléhají spotřební dani z alkoholu. Z tohoto důvodu zajistila nezdaněný náklad vozidla obsahující víno na vaření, portské na vaření a koňak na vaření (dále také „lihoviny na vaření“), který byl

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Marcus Gavius Apicius údajně žil v prvním století n. l. v antickém Římě. Plinius Starší ho ve své encyklopedii „Naturalis historia“ (Přírodopis) označuje za největšího ze všech marnotratníků a požitkářů (*nepotum omnium altissimus gurges*; viz Plinius, Naturalis historia, 10, 133), který byl zrozen ke všem druhům luxusu (*ad omne luxus ingenium natus*; viz Plinius, Naturalis historia, 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (O umění vařit). Ovšem ve svém do současnosti zachovaném znění tato kniha pochází ze třetího nebo čtvrtého století n. l., jejím autorem tedy nebyl sám Apicius.

4 — Viz například recept na *ius in elixam omnem* (omáčka ke každému vařenému masu), který je připisován Apiciusovi, v: *De re coquinaria*, 7. kniha, oddíl 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

určen londýnskému velkoobchodu potravin Repertoire Culinaire Ltd., a to při jeho dovozu z Francie do Spojeného království. Společnost Repertoire Culinaire nyní vede spor s britskými orgány o vydání těchto výrobků.

5. Na první pohled se zdá, že řešení této věci je zjevné, neboť Soudní dvůr povinnost ke spotřební dani u vína na vaření již jednou potvrdil v rozsudku Gourmet Classic [6]. V projednávané věci je Soudní dvůr nicméně výslovně vyzván, aby své tehdejší právní posouzení zvážil a v několika bodech jej doplnil.

II – Právní rámec

A – *Právo Unie*

6. V právu Unie tvoří právní rámec této věci směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [7] a směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů [8]. Krom toho jsou pro řešení projednávaného případu relevantní některé části takzvané kombinované nomenklatury.

1. Směrnice 92/12

7. V obecných ustanoveních směrnice 92/12 je mimo jiné upraveno, ve kterém členském státě a ve kterém okamžiku vzniká u zboží podléhajícího spotřební dani daňová povinnost. Článek 6 odst. 1 směrnice 92/12 v této souvislosti stanoví:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu […]“

8. Článek 7 směrnice 92/12 má v relevantní části následující znění:

„(1) Skladují-li se pro obchodní účely v některém členském státě výrobky podléhající spotřební dani, které již byly v jiném členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, vyměří se spotřební daň v tom členském státě, ve kterém se výrobky skladují.

6 — Rozsudek ze dne 12. června 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Sb. rozh. s. I-4207).

7 — Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179.

8 — Úř. věst. L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206.

(2) K tomuto účelu, a aniž je dotčen článek 6, vzniká v případech, kdy jsou výrobky, které již byly v jednom členském státě propuštěny pro domácí spotřebu podle článku 6, dodány nebo určeny k dodání do jiného členského státu anebo použití v jiném členském státě pro účely hospodářského subjektu nezávisle vykonávajícího hospodářskou činnost nebo pro účely veřejnoprávního subjektu, daňová povinnost v tomto jiném členském státě.

[…]“

2. Směrnice 92/83

9. Oddíl V směrnice 92/83 obsahuje v článcích 19 až 23 ustanovení o zdanění lihu. V článku 19 odst. 1 směrnice je v této souvislosti uvedeno:

„Členské státy uplatňují spotřební daň z lihu v souladu s touto směrnicí.“

10. Článek 20 směrnice 92/83 má následující znění:

„Pro účely této směrnice se ‚lihem‘ rozumějí:

– všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury,

– výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových,

– výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.“

11. Článek 27 směrnice 92/83 patří k ustanovením oddílu VII upravujícího osvobození od daně a jeho relevantní části zná následovně:

„(1) Členské státy mohou osvobodit [osvobodí] výrobky, na které se vztahuje tato

směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu,

[…]

e) jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových;

f) jsou-li používány jako takové nebo jako složka polotovarů k výrobě plněných nebo jinak zpracovávaných potravin pod podmínkou, že obsah alkoholu v žádném případě nepřesahuje 8,5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě čokolád, popřípadě 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku v případě jiných výrobků.

[…]

(6) Členské státy mohou uplatňovat uvedená osvobození od daně formou vrácení vedené spotřební daně.“

3. Kombinovaná nomenklatura

12. Kódy kombinované nomenklatury (KN) [9] 2204 až 2208, na které odkazuje článek 20 směrnice 92/83, patří do kapitoly 22 KN („Nápoje, lihoviny a ocet“) a týkají se následujících výrobků:

„2204 Víno z čerstvých hroznů […]

2204 10 – Šumivé víno:

[…]

2204 21 – Jiné víno […] v nádobách o obsahu nepřesahujícím 2 litry:

[…]

– – – – – Mající skutečný objemový obsah alkoholu nepřesahující 15 % obj.: […]

[…]

– – – – – – – Bílá vína:

9 — Kombinovaná nomenklatura je přílohou I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382). Rozhodné je změní kombinované nomenklatury, které platilo v den přijetí směrnice 92/83, tedy dne 19. října 1992 (viz čtvrtý bod odůvodnění směrnice 92/83); toto znění vychází z nařízení Komise (EHS) č. 2587/91 ze dne 26. července 1991 (Úř. věst. L 259, s. 1) a nabylo účinnosti dne 1. ledna 1992.

[…]		2207	Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více; ethylalkohol a ostatní destiláty denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu:
	– – – – – – – Ostatní:		
[…]		2207 10 00	– Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více
	– – – – – – – – Mající skutečný objemový obsah alkoholu převyšující 15 % obj., avšak nepřesahující 22 % obj.:	2207 20 00	– Ethylalkohol a destiláty, denaturované, s jakýmkoliv obsahem alkoholu
2204 21 89	– – – – – – – – Porto	2208	Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové nápoje; složené alkoholické přípravky používané k výrobě nápojů:
[…]			
2205	Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo jiných aromatických látek: […]	2208 20	– Destiláty z vinných matolin nebo hroznů:
[…]			– – V nádobách o obsahu nepřesahujícím 2 litry:
2206	Ostatní kvašené (fermentované) nápoje (například jablečné víno, hruškové víno, medovina); směsi kvašených (fermentovaných) nápojů a směsi kvašených (fermentovaných) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté: […]	2208 20 12	– – – Koňak
[…]		[…]	
			– – Ethanol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % objemových, v nádobách o obsahu:

2208 90 91	– – – Nepřesahujícím 2 litry
[…]	
2209	Stolní ocet […]
[…]“	

13. V úvodu kapitoly 22 KN se pod nadpisem „Poznámky“ nachází mimo jiné následující informace:

„1. Do této kapitoly nepatří:

a) výrobky této kapitoly (jiné než výrobky čísla 2209), které jsou připraveny pro kulinářské účely, a proto nejsou vhodné pro spotřebu jako nápoje (všeobecně číslo 2103); […]“

14. Pro doplnění je nutno poukázat na kód KN 2113, který patří do kapitoly 21 KN („Různé jedlé přípravky“) a uvádí následující výrobky:

„2103	Omáčky a přípravky pro omáčky; směsi koření a směsi přísad pro ochucení; hořčičná mouka a připravená hořčice:
[…]	

2103 90	– Ostatní:
[…]	
2103 90 90	– – Ostatní
[…]“	

B – *Vnitrostátní právo*

15. Z práva Spojeného království je relevantní článek 4 kapitoly 4 Finance Act 1995 (dále jen „FA 1995“) [10]. Toto ustanovení, které bylo podle informací zúčastněných vydáno za účelem provedení směrnice 92/83, zavádí postup pro vrácení již odvedené spotřební daně z lihovin. Toto ustanovení zní následovně:

„Osvobození pro alkoholické přísady

(1) Je-li Commissioners (finanční správa) věrohodně prokázáno, že lihoviny podléhající dani, ze kterých byla odvedena daň,

10 — Daňový zákon z roku 1995.

a) byly použity jako přísada při výrobě nebo zhotovení výrobku ve smyslu odstavce 2 […]

[…]

existuje podle následujících ustanovení tohoto článku vůči Commissioners nárok na vrácení odvedené daně.

(2) Výrobky ve smyslu tohoto odstavce jsou

[…]

c) […] potraviny obsahující alkohol určené k lidské spotřebě, které ve 100 kg neobsahují více než 5 litrů alkoholu.

(3) Daň z alkoholu bude podle tohoto článku vrácena pouze tomu, kdo

a) alkohol použil jako přísadu do výrobku ve smyslu odstavce 2 nebo ho přeměnil na ocet;

b) je činný jako velkoobchodník s výrobky podle popisu, který je uveden v odstavci 2, nebo velkoobchodník s octem;

c) tento výrobek nebo ocet zhotovil nebo vyrobil za účelem této činnosti;

d) podle následujících ustanovení tohoto článku podá žádost o vrácení a

e) Commissioners prokáže, že jsou splněny podmínky uvedené v písm. a) až c) a že požadované vrácení se netýká daně, která byla před podáním žádosti zpětně vyplacena nebo vrácena.

(4) Žádost o vrácení daně podle tohoto článku musí být, pokud jde o formu, způsob jejího podání a její obsah, podána podle obecných nebo pro daný případ udělených pokynů Commissioners.

(5) Pokud Commisioners nestanoví jinak, může být žádost o vrácení daně podle tohoto článku podána pouze tehdy, pokud

a) se žádost týká daně, která byla odvedena z alkoholu, který byl během období tří měsíců, které skončilo nejpozději měsíc před podáním žádosti, použit jako přísada nebo byl přeměněn na ocet a

b) částka, o jejíž vrácení je žádáno, činí minimálně 250 GBP.

(6) Commissioners mohou částku, která je uvedena v odst. 5 písm. b), nařízením předběžně zvýšit […]

[…]“

III – Skutkový stav a původní řízení

16. Společnost Repertoire Culinaire Ltd. provozuje velkoobchod s potravinami v Londýně.

17. Dne 10. července 2002 bylo úředníky celní správy Spojeného království v jejich celní kontrolní zóně [11] v Coquelles (Francie) zastaveno vozidlo s přívěsem. Při kontrole vozidla bylo zjištěno, že v něm bylo naloženo několik palet bílého vína, červeného vína, portského a koňaku, které byly určeny pro Repertoire Culinaire. Konkrétně bylo nalezeno:

– pět palet, každá po 70 bednách bílého vína (s obsahem alkoholu 11 % obj.), přičemž každá z beden obsahovala osm litrů bílého vína, celkem tedy 2800 litrů bílého vína,

– pět palet stejného množství červeného vína (s obsahem alkoholu 11 % obj.),

– jedna paleta s dvaceti bednami portského (s obsahem alkoholu 19 % obj.), z toho každá bedna obsahovala osm litrů portského, celkem tedy 160 litrů portského, a

– deset beden, každá po osmi litrech koňaku (s obsahem alkoholu 40 % obj.), celkem tedy 80 litrů koňaku.

18. Dalším vyšetřováním bylo zjištěno následující: na obalu koňaku byl uveden nápis „nepitelné“ a koňak obsahoval 1 % „přísad“. Víno obsahovalo 2 % přísad. Etiketa portského neobsahovala žádné upozornění na

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

přísady. Krom toho na faktuře francouzského dodavatele adresované společnosti Repertoire Culinaire bylo u každého výrobku uvedeno upozornění „salé – poivré“ [12] a celní kód 2103 90 90 89 [13].

19. Mezi účastníky původního řízení existuje shoda v tom, že se v případě naloženého zboží jedná o takzvané víno na vaření, portské na vaření, resp. koňak na vaření, to znamená o víno, portské, resp. koňak, do kterého byla při jeho výrobě přimíchána sůl a pepř. Přidáním soli a pepře se dané výrobky stávají jako nápoje nepoživatelnými [14], mohou být nicméně použity k vaření. Hospodářsky přiměřenými náklady není možné přísadu soli a pepře odstranit a alkohol ve výrobcích rovněž není možné zcela oddělit.

20. Víno na vaření je složeno z vína, které se vyrábí výlučně kvašením. Je-li víno na vaření používáno jako přísada podle uznávaného receptu, podle shodného názoru účastníků původního řízení vzniká vždy konečný výrobek s obsahem alkoholu nižším než 5 % obj.

21. Veškeré zboží bylo celní správou Spojeného království zadrženo, protože k němu neexistoval ani doprovodný správní dokument [15], ani potvrzení o zaplacení britských spotřebních daní. Dne 16. července 2002 bylo zboží zajištěno za účelem zabavení. Vydání zboží, o které Repertoire Culinaire požádala, bylo zamítnuto. Na základě námitky podané Repertoire Culinaire bylo zamítavé rozhodnutí po opětovném přezkumu skutkového stavu potvrzeno rozhodnutím o námitce ze dne 17. října 2002. Jako odůvodnění bylo v rozhodnutí o námitce uvedeno, že výrobky podléhají jako alkohol spotřební dani Spojeného království [16].

22. Podáním ze dne 4. listopadu 2002 podala Repertoire Culinaire proti rozhodnutí o námitce opravný prostředek. Řízení je nyní vedeno u First-Tier Tribunal (Tax) [17], který je předkládajícím soudem.

IV – Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

23. Usnesením ze dne 24. dubna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 8. května 2009,

12 — „Osoleno – opepřeno“.

13 — Odlišně od toho pracovník speditéra uvedl jako celní kód „2103 90 90 59“, zde se přitom ale mohlo jednat o omyl, protože takovýto kód neexistuje.

14 — Z dokumentů, které byly předloženy ve správním řízení, podle předkládacího usnesení vyplývá, že víno bylo učiněno nepitelným přidáním 10 gramů soli a 10 gramů pepře.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Dne 18. července 2002 byly vydány dva výměry na spotřební daň: první na částku 53 853 GBP za prodeje ze skladu a další na částku 5884 GBP za skladové zásoby. Tyto daňové výměry byly dne 27. září 2002 potvrzeny odvolacím a přezkumným výborem v Londýně (London Appeals and Reconsiderations Team).

17 — Soud příslušný pro daňové věci.

First-Tier Tribunal (Tax) přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru následující čtyři předběžné otázky:

„1) Podléhá víno na vaření a portské na vaření spotřební dani podle směrnice 92/83/EHS v členském státu dovozu z důvodu, že se na něj vztahuje definice ‚lihu' podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83?

2) Je slučitelné s povinností členského státu uplatňovat osvobození od daně stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 ve spojení s čl. 27 odst. 6 nebo s článkem 28 ES nebo s přímým účinkem takových povinností nebo zásadami rovného zacházení a proporcionality, je-li osvobození vína na vaření, portského na vaření a koňaku na vaření od daně omezeno na případy, kdy jsou alkoholické nápoje použity jako přísada, a mohou-li se takového osvobození domáhat pouze osoby, které použily alkoholické nápoje jako přísadu výrobků, nebo osoby, které podnikají jako velkoobchodníci s takovými výrobky nebo vyrobily takové výrobky pro účely takového podnikání, a je-li mimoto požadováno, že žádosti o osvobození musí být podány ve lhůtě čtyř měsíců od zaplacení daně a výše vrácení nesmí být nižší než 250 GBP?

3) Je třeba mít za to, že víno na vaření a portské na vaření, podléhají-li dani podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83, nebo koňak na vaření, jež jsou předmětem projednávané věci, jsou podle čl. 27 odst. 1 písm. f) nebo případně čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 osvobozeny od spotřební daně od okamžiku výroby?

4) Jaký má ve světle článků 10 ES a 28 ES případný účinek na povinnosti členských států podle článku 20 a čl. 27 odst. 1 písm. f), případně čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83, jsou-li víno na vaření, portské na vaření a koňak na vaření propuštěny členským státem výroby z režimu přepravy výrobků podléhajících spotřební dani podle směrnice 92/12 do režimu volného oběhu v rámci Evropské unie?"

24. V řízení před Soudním dvorem předložily Repertoire Culinaire a Evropská komise písemná a ústní vyjádření. Písemné části řízení se krom toho zúčastnila polská a portugalská vláda; francouzská vláda se ústně vyjádřila na jednání konaném dne 10. června 2006 [18].

18 — Francouzská vláda se přitom vyjádřila pouze k první předběžné otázce.

V – Posouzení

25. Jako součást obecného systému úpravy pro výrobky podléhající spotřební dani, tak jak byl zaveden směrnicí 92/12, ukládá směrnice 92/83 členským státům povinnost vybírat z alkoholu a alkoholických nápojů spotřební daň harmonizovanou právem Unie. Zdanění podléhá: pivo (oddíl I směrnice 92/83), víno (oddíl II směrnice 92/83), „jiné kvašené nápoje než víno a pivo“ (oddíl III směrnice 92/83), „meziprodukty“ (oddíl IV směrnice 92/83) a „líh“ (oddíl V směrnice 92/83).

A – *První předběžná otázka: pojem „líh“ ve smyslu směrnice 92/83*

26. Na první pohled může být člověk vystaven pokušení vycházet z toho, že „víno na vaření“, stejně jako každé jiné víno podléhá dani z vína podle oddílu II směrnice 92/83. Tento předpoklad také platí, jedná-li se o běžně prodávané víno, které se v krajním případě netěší velké oblibě spotřebitelů, a je proto hovorově označováno jako „víno na vaření“. Takovéto víno je a zůstává nápojem, pouze je na základě subjektivního vnímání spotřebitele považováno za méněcenné, a je proto používáno k jinému účelu.

27. Pro lihoviny na vaření, které jsou v tomto případě předmětem sporu, toto ovšem neplatí. Na základě přimíchání soli a pepře jsou podle informací předkládajícího soudu, který je jako jediný příslušný pro zjištění a posouzení skutkového stavu [19], *jako nápoje nepožívatelné*. Z tohoto skutkového stavu je nutno při zodpovězení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vycházet, přestože polská vláda dotyčné výrobky považuje za pitné. I mezi účastníky původního řízení existuje shoda v tom, že dotčené lihoviny na vaření mohou spadat nanejvýš do rozsahu působnosti oddílu V („líh“), ne však do rozsahu působnosti některého jiného oddílu směrnice 92/83.

28. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda víno na vaření a portské na vaření, do kterých byla přidána sůl a pepř, a které jsou tedy jako nápoje nepožívatelné, mohou být zahrnuty pod pojem „líh“ ve smyslu článku 20 směrnice 92/83, čímž podléhají harmonizované spotřební dani z alkoholu. Koňak na vaření není předmětem této první předběžné otázky.

19 — Ustálená judikatura; viz mimo jiné rozsudky ze dne 15. listopadu 1979, Denkavit Futtermittel (36/79, Recueil, s. 3439, bod 12); ze dne 19. ledna 2006, Bouanich (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 54), a ze dne 4. června 2009, Mickelsson a Roos (C-142/05, Sb. rozh. s. I-4273, bod 41).

1. Úvodní poznámka

29. Jako hovorová synonyma pojmu „líh“ jsou někdy používána například slova vinný destilát, etanol nebo jednoduše alkohol. Zda se ovšem jedná o líh ve smyslu práva upravujícího spotřební daň, nezávisí na hovorovém významu tohoto pojmu, nýbrž výlučně na definici stanovené zákonodárcem Unie v článku 20 směrnice 92/83, podle které jsou harmonizovanou spotřební daní z lihu zatíženy přesně tři kategorie výrobků. Každé z těchto kategorií je věnována jedna odrážka tohoto ustanovení.

30. Výrobky jako víno na vaření a portské na vaření, které jsou v projednávané věci předmětem sporu, nemohou být vůbec pod pojem „líh ve formě *pitných lihovin*“ (čl. 20 třetí odrážka směrnice 92/83) zařazeny, protože na základě přidání soli a pepře nejsou vhodné k pití.

31. Víno na vaření nebo portské na vaření rovněž nelze zařadit mezi výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206 – zjednodušeně řečeno: *víno z čerstvých hroznů, vermut a ostatní kvašené (fermentované) nápoje* (čl. 20 druhá odrážka směrnice 92/83), neboť i tyto výrobky mají společné to, že se jedná o nápoje. Nehledě na to obsah alkoholu u vína na vaření, který činí 11 % obj., a u portského na vaření, který činí 19 % obj., je vždy nižší než nezbytný minimální obsah alkoholu („přesahuje 22 % objemových“), který by podle druhé odrážky článku 20 směrnice 92/83 byl pro klasifikaci jako líh ve smyslu práva upravujícího spotřební daň nezbytný.

32. Je ovšem nutno přezkoumat, zda víno na vaření a portské na vaření, jako to, které bylo v projednávaném případě zajištěno, může spadat pod první odrážku článku 20 směrnice 92/83. Této otázce budou věnovány následující úvahy.

2. Líh ve smyslu čl. 20 první odrážky směrnice 92/83

33. Podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 se lihem rozumějí „všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury“.

34. V rozsudku Gourmet Classic považoval Soudní dvůr toto ustanovení v souvislosti s vínem na vaření za použitelné [20]. Předkládající soud nicméně Soudní dvůr žádá, aby své

20 — Rozsudek Gourmet Classic (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 39).

tehdejší posouzení zvážil. K této žádosti se připojuji.

35. Víno na vaření s 11 % obj., jakož i portské na vaření s 19 % obj. bezpochyby dosahují minimálního obsahu alkoholu více než 1,2 % obj., který stanoví čl. 20 první odrážka směrnice 92/83. Intenzivnější přezkum si ale vyžaduje otázka, zda je možné obě tyto lihoviny na vaření zařadit do kódů KN 2207 nebo 2208, na které odkazuje zákonodárce Unie.

– Kód KN 2207

36. Kód KN 2207 zahrnuje jednak nedenaturovaný ethylalkohol s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více (podpoložka 2207 10 00) a jednak denaturovaný ethylalkohol a ostatní destiláty s jakýmkoliv obsahem alkoholu (podpoložka 2207 20 00). Do žádné z obou těchto podpoložek není možné zde sporné lihoviny na vaření zařadit.

37. Již předem je zřejmé, že podpoložku 2207 10 00 není možné v projednávaném případě použít, protože obsah alkoholu zajištěných lihovin na vaření je mnohem nižší než nezbytný minimální obsah alkoholu ve výši 80 % obj.

38. Podpoložka 2207 20 00 je rovněž vyloučena, protože lihoviny na vaření nejsou složeny z denaturovaného alkoholu nebo destilátů. Denaturace alkoholu je proces, při kterém je alkohol učiněn toxickým, aby se nedal pít nebo přeměnit k použití jako potravina [21]. V projednávaném případě sice lihoviny na vaření byly učiněny *nepožívatelnými jako nápoje,* nadále je ale možné je použít k výrobě potravin. Za tímto účelem přimíchané přísady sůl a pepř krom toho nejsou denaturačními látkami uznanými v Evropské unii k denaturování alkoholu [22].

– Kód KN 2208

39. Pokud jde o kód KN 2208, v době rozhodné pro projednávaný případ [23] pod něj spadaly tři druhy alkoholických nápojů, resp. alkoholických tekutin: „Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % obj.; destiláty, likéry a jiné lihové

21 — Rozsudek ze dne 7. prosince 2000, Itálie v. Komise (C-482/98, Recueil, s. I-10861, body 21 a 22).

22 — Viz k tomu nařízení Komise (ES) č. 3199/93 ze dne 22. listopadu 1993 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně (Úř. věst. L 288, s. 12; Zvl. vyd. 09/01, s. 249). Podle tohoto nařízení předpokládá denaturace ve Francii, která je zemí původu lihovin na vaření, přidání methylenu a isopropylalkoholu. Ve Spojeném království, zemi určení lihovin na vaření, se používá tzv. „wood naphta" (dřevní nafta) a surový pyridin. Sůl a pepř nejsou podle tohoto nařízení nikde v Evropské unii uznány jako denaturační látky.

23 — Rozhodné je znění KN, které platilo dne, kdy byla přijata směrnice 92/83, tedy dne 19. října 1992 (viz čtvrtý bod odůvodnění směrnice 92/83).

nápoje; složené alkoholické přípravky používané k výrobě nápojů“ [24].

40. U lihovin na vaření, které jsou předmětem první předběžné otázky (víno na vaření a portské na vaření), se nejedná ani o destilát (podpoložka KN 2208 20), ani o likér (podpoložka KN 2208 70). Víno na vaření a portské na vaření rovněž není možné považovat za „jiné lihové nápoje“, neboť k pití jsou na základě přimíchání soli a pepře nevhodné.

41. Víno na vaření a portské na vaření se rovněž nedá zařadit do kategorie „složené alkoholické přípravky používané k výrobě nápojů“. Pomocí těchto lihovin na vaření totiž nemají být podle jejich jednoznačného účelu použití vyráběny žádné nápoje, nýbrž mají sloužit výlučně k přípravě jídel.

42. Nanejvýš by bylo možné uvažovat o zařazení vína na vaření a portského na vaření, které jsou předměty sporu, do podpoložky 2208 90 91 KN „Ethanol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu nižším než 80 % objemových, v nádobách o obsahu nepřesahujícím 2 litry“.

43. Při zařazování výrobků do KN nicméně není možné vycházet jen ze znění jednotlivých kódů KN. Naopak jsou rozhodné i poznámky ke třídám a kapitolám [25].

44. Z poznámky 1 písm. a) uvedené v úvodu kapitoly 22 KN vyplývá, že výrobky, které jsou připraveny pro kulinářské účely, a proto nejsou vhodné pro spotřebu jako nápoje, nepatří do kapitoly 22 KN [26], nýbrž mají být zařazeny pod kód KN 2103 jako různé jedlé přípravky [27].

45. Také Soudní dvůr ve svém rozsudku Gourmet Classic výslovně uznal, že se

24 — V dnes platném znění kódu KN 2208 již odkaz na „složené alkoholické přípravky používané k výrobě nápojů“ není obsažen. Tato změna ve znění kódu KN 2208 vychází z nařízení Komise (ES) č. 2448/95 ze dne 10. října 1995 (Úř. věst. L 259, s. 1); viz poslední znění KN ve znění přílohy I nařízení Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. září 2009 (Úř. věst. L 287, s. 1).

25 — Viz bod A č. 1 druhá věta všeobecných pravidel, která jsou uvedena v části I hlavě I KN.

26 — Jedinou výjimkou z toho je podle uvedené poznámky č. 1 písm. a) stolní ocet, pro který je v kapitole 22 KN stanoven samostatný kód (kód KN 2209).

27 — Ještě jasnější jsou vysvětlivky Světové celní organizace (SCO) ke kapitolám 21 a 22 harmonizovaného systému (HS), kterým kódy KN odpovídají: ve vysvětlivkách SCO ke kódům 2103 je víno na vaření a koňak na vaření výslovně uveden jako příklad zahrnutých výrobků, zatímco vysvětlivky ke kódu 2208 víno na vaření a koňak na vaření výslovně uvádějí jako příklady výrobku, které jsou z uvedeného kódu vyjmuty. Tyto vysvětlivky jsou uvedeny na internetu na následující adrese: http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org (naposledy otevřena dne 6. května 2010). Podle ustálené judikatury jsou tyto vysvětlivky významnou, i když ne právně závaznou pomůckou pro výklad dosahu jednotlivých kódů KN (rozsudek ze dne 20. května 2010, Data I/O, C-370/08, Sb. rozh. s. I-4401, bod 30, s dalšími odkazy).

v případě vína na vaření jedná o jedlý přípravek, který jako takový nespadá do kapitoly 22, nýbrž do kapitoly 21 KN [28].

48. Vycházeje z této úvahy Soudní dvůr uvedl, že „alkohol obsažený ve víně na vaření představuje, pokud skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, líh ve smyslu čl. 20 první odrážky směrnice 92/83, na který se, s výhradou osvobození stanoveného v čl. 27 odst. 1 písm. f) této směrnice, vztahuje spotřební daň“ [29].

46. Víno na vaření a portské na vaření tedy, jak Repertoire Culinaire správně uvádí, nemůže být považováno ani za výrobky ve smyslu kódu KN 2207, ani za výrobky ve smyslu kódu KN 2208.

49. Jinými slovy, Soudní dvůr považuje samotný obsah alkoholu ve víně na vaření za „výrobek ve výrobku“ ve smyslu čl. 20 první odrážky druhé části věty směrnice 92/83, který podléhá spotřební dani.

– „Výrobek ve výrobku“

50. Stejný názor zastávala i Komise. Uvedla, že článek 20 směrnice 92/83 představuje obecné záchytné ustanovení, které zcela obecně zatěžuje harmonizovanou spotřební daní výrobky obsahující alkohol, pokud se na ně již nevztahují jiná ustanovení směrnice.

47. Okolnost, že víno na vaření je jedlý přípravek ve smyslu kapitoly 21 KN, nicméně Soudní dvůr v rozsudku Gourmet Classic považoval za okolnost, která „nemá dopad“ na posouzení povinnosti ke spotřební dani. Zdůraznil, že čl. 20 první odrážku směrnice 92/83 je nutno použít i tehdy, pokud jsou výrobky spadající do působnosti tohoto ustanovení *součástí výrobku*, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury.

51. Tento úhel pohledu mě nepřesvědčuje. Nenachází oporu ani ve znění

28 — Rozsudek Gourmet Classic (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 35); ve stejném smyslu pokyny Komise, které téměř jednohlasně schválil Výbor pro spotřební daně na svém zasedání dne 26. a 27. listopadu 2001 (dokument CED č. 372 v konečném znění ze dne 11. listopadu 2002).

29 — Rozsudek Gourmet Classic (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 39); ve stejném smyslu pokyny Komise, které téměř jednohlasně schválil Výbor pro spotřební daně na svém zasedání dne 26. a 27. listopadu 2001 (dokument CED č. 372 v konečném znění ze dne 11. listopadu 2002).

článku 20, ani v účelu a v celkové systematice směrnice 92/83.

52. Pokud by zákonodárce Unie chtěl za líh podléhající spotřební dani považovat *všechny výrobky*, ve kterých je možné prokázat určité množství alkoholu, nebyla by nutná komplexní právní úprava, jako je směrnice 92/83. Zjevně ale měly být definovány pouze určité alkoholické nápoje a určité výrobky obsahující alkohol, z nichž jsou všechny členské státy povinny vybírat harmonizovanou spotřební daň [30]. Ve směrnici 92/83 nic nenaznačuje tomu, že by výrobky, na které se nevztahuje žádné jiné ustanovení směrnice, měly vždy spadat pod článek 20. I samotný článek 20 je zjevně založen na předpokladu, že *ne každý alkohol* má být zdaněn jako líh, nýbrž pouze tři v něm blíže stanovené skupiny výrobků, které obsahují alkohol [31].

53. Samotná okolnost, že výrobek jako víno na vaření nebo portské na vaření obsahuje alkohol, je podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 nutnou („skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových“), ale ne dostatečnou podmínkou pro výběr spotřební daně. Krom toho je podle tohoto ustanovení nezbytné, aby byl alkohol přítomný ve formě určitého výrobku nebo dílčího výrobku ve smyslu kódů KN 2207 a 2208.

54. Podíl alkoholu ve víně na vaření nebo v portském na vaření ale sám o sobě není samostatným (dílčím) výrobkem. Na základě všech dostupných informací není víno na vaření a portské na vaření vyráběno synteticky podle vzorce „(čistý) alkohol plus voda plus chuťové přísady“. Naopak se jedná o normální víno, resp. o normální portské, které vzniklo procesem kvašení a do kterého pouze byla přimíchána sůl a pepř. Tuto skutečnost ostatně na základě dotazu při jednání potvrdili všichni zúčastnění.

55. „Výrobkem ve výrobku“ tedy – pokud vůbec – není alkohol *tout court*, nýbrž víno, resp. portské. Víno, resp. portské, je výchozí surovinou pro výrobu vína na vaření, resp. portského na vaření. Z toho vyplývá, že také pouze víno, resp. portské, může být považováno za (dílčí) výrobky, které jsou ve smyslu čl. 20 první odrážky druhé části věty směrnice 92/83 „součástí [jiného] výrobku, který spadá

30 — Viz také třetí bod odůvodnění směrnice 92/83 („formulovat společné definice *všech dotyčných výrobků*“) a její čtvrtý bod odůvodnění („založit tyto definice na definicích, […] v kombinované nomenklatuře platné ke dni přijetí této směrnice“); zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska.

31 — Viz také patnáctý bod odůvodnění směrnice 92/83 („veškerý líh, *jak je definován v této směrnici*“); zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska.

do jiné kapitoly kombinované nomenklatury“, totiž vína na vaření, resp. portského na vaření.

56. Víno a portské nejsou samy o sobě výrobky, které spadají pod kódy KN 2207 nebo 2208. Oba je naopak nutno zařadit pod kód KN 2204 [32]. I pokud bychom tedy víno, resp. portské, chtěli považovat za „výrobek ve výrobku“ vína na vaření, resp. portského na vaření, čl. 20 první odrážka směrnice 92/83 se neuplatní, protože „výrobek ve výrobku“ není možné zařadit do zde taxativně uvedených kódů KN 2207 nebo 2208 [33].

57. Zda a za jakých podmínek výrobky spadající pod kód KN 2204 (víno a portské) podléhají spotřební dani z lihu, vyplývá pouze z *druhé odrážky*, a ne z *první odrážky* článku 20 směrnice 92/83.

58. Použití ustanovení čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 v rozporu s jeho zněním i na výrobky kódu KN 2204, jako je víno a portské, odporuje zásadě právní jistoty. Zásada právní jistoty, která patří k základním zásadám práva Unie [34], vyžaduje, aby právní předpisy byly jasné a přesné a aby jejich použití bylo pro jednotlivce předvídatelné. Tento požadavek platí zejména tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, která má pro jednotlivce nepříznivé důsledky, a to v neposlední řadě tehdy, pokud tato právní úprava může přinášet finanční zatížení, neboť dotčeným osobám musí být umožněno se s určitostí seznámit s rozsahem povinností, jež jsou jim touto právní úpravou uloženy [35].

59. Celkově proto docházím k závěru, že se Soudní dvůr zmýlil, když v rozsudku Gourmet Classic „alkohol obsažený ve víně na vaření“ klasifikoval jako „líh ve smyslu čl. 20 první odrážky směrnice 92/83“ [36]. Na svém tehdejším posouzení by neměl trvat.

32 — Neperlivé víno v nádobách o obsahu nepřesahujícím 2 litry vyrobené v Evropské unii mající skutečný objemový obsah alkoholu nepřesahující 15 % obj. spadá do podpoložek KN 2204 21 11 až 2204 21 84, portské mající skutečný objemový obsah alkoholu převyšující 15 % obj., avšak nepřesahující 22 % obj., spadá do podpoložky KN 2204 21 89.

33 — Nanejvýš koňak, který je výchozí surovinou pro výrobu koňaku na vaření, by jako destilát spadal pod kód KN 2208 20 12. Koňak na vaření nicméně není, jak již bylo uvedeno úvodem, předmětem této první předběžné otázky.

34 — Rozsudky ze dne 14. dubna 2005, Belgie v. Komise (C-110/03, Sb. rozh. s. I-2801, bod 30), a ze dne 10. ledna 2006, IATA a ELFAA (C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 68).

35 — Viz k tomu obecně rozsudky ze dne 18. listopadu 2008, Förster (C-158/07, Sb. rozh. s. I-8507, bod 67), a ze dne 14. ledna 2010, Stadt Papenburg (C-226/08, Sb. rozh. s. I-131, bod 45), jakož i zvlášť pro právní úpravu přinášející finanční zatížení rozsudky ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise (326/85, Recueil, s. 5091, bod 24), ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, bod 47), a ze dne 10. září 2009, Plantanol (C-201/08, Sb. rozh. s. I-8343, bod 46).

36 — Rozsudek Gourmet Classic (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 39).

60. Význam rozsudku Gourmet Classic je tak jako tak relativizován tím, že tehdy byla středem zájmu přípustnost předběžné otázky; generální advokát se ve svém stanovisku dokonce zabýval jen otázkou přípustnosti [37]. Pokud jde o meritum předběžné otázky, před Soudním dvorem nebylo diskutováno mnoho z argumentů, kterými se v *projednávaném případě* vnitrostátní soud a účastníci řízení, zejména Repertoire Culinaire, intenzivně zabývali. Již tato okolnost by měla být důvodem nepřeceňovat rozsudek Gourmet Classic [38].

61. V právu Unie krom toho rozsudky Soudního dvora nepředstavují „*binding precedents*“ [39]. Ačkoli je Soudní dvůr přirozeně zdrženlivý, má-li se odchýlit od existujících rozsudků [40], v minulosti došlo v několika důležitých případech k tomu, že svou dřívější judikaturu přezkoumal a v případě nutnosti ji výslovně změnil nebo vyjasnil [41]. Doporučuji, aby i v projednávaném případě byla zvolena tato cesta.

62. Pokud by se Soudní dvůr v projednávaném případě rozhodl v souladu s mým podnětem pro odklon od rozsudku Gourmet Classic, nepovažovala bych za nezbytné, aby účinky svého rozsudku omezil na budoucnost. Podle ustálené judikatury představuje takovéto omezení účinků rozsudku absolutně výjimečný případ; je odůvodněné pouze tehdy, pokud se to z důvodů právní jistoty a ochrany legitimního očekávání jeví jako zcela nezbytné [42]. V projednávaném případě tomu tak není. Případné nároky na vrácení spotřební daně, která byla v minulosti zaplacena z vína na vaření nebo portského na vaření, by se mohly pohybovat ve velmi přehledném rámci. Krom toho již i podle rozsudku Gourmet Classic bylo možné v rámci čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 požádat o osvobození od daně nebo o vrácení daně. Finanční správy členských států tedy i doposud musely v řadě případů počítat s tím, že splatnou spotřební daň z vína na vaření nebo portského na vaření v konečném důsledku nebudou moci vybrat nebo že ji budou muset vrátit.

3. Dílčí závěr

63. Souhrnně tedy navrhuji následující odpověď na první předběžnou otázku: Víno

37 — Stanovisko generálního advokáta Bota ze dne 3. dubna 2008 ve věci Gourmet Classic (uvedené v poznámce pod čarou 6).

38 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. května 2000, Belgie v. Španělsko („Rioja“, C-388/95, Recueil, s. I-3123, zejména body 51 a 52).

39 — Stanovisko generální advokátky Trstenjak ze dne 28. března 2007 ve věci Internationaler Hilfsfonds v. Komise (C-331/05 P, Sb. rozh. s. I-5475, bod 85).

40 — Stanoviska generálního advokáta Lagrange ze dne 13. března 1963 ve věci Da Costa a další (28/62 až 30/62, Recueil, s. 63, bod 91), a Poiarese Madura ze dne 1. února 2006 ve věci Cipolla a další (C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh. s. I-11421, bod 28 a 29).

41 — Rozsudky ze dne 24. listopadu 1993, Keck a Mithouard (C-267/91 a C-268/91, Recueil, s. I-6097, bod 14), a ze dne 25. července 2008, Metock a další (C-127/08, Sb. rozh. s. I-6241, bod 58).

42 — Rozsudky ze dne 2. února 1988, Blaizot a další (24/86, Recueil, s. 379, bod 28), ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 67), a ze dne 13. dubna 2010, Bressol a další a Chaverot a další (C-73/08, Sb. rozh. s. I-2735, bod 91).

a portské, do kterých bylo za účelem jejich použití jako vína na vaření nebo portského na vaření přidáno tolik soli a pepře, že jsou jako nápoje nepoživatelné, nespadají pod pojem líh ve smyslu čl. 20 první odrážky směrnice 92/83.

tento podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 podléhá spotřební dani [44].

1. Osvobození od daně, která připadají v úvahu (třetí předběžná otázka)

B – *Ke druhé až čtvrté předběžné otázce: osvobození od daně, která připadají v úvahu pro lihoviny na vaření, a jejich podmínky*

66. Předkládající soud se v rámci třetí předběžné otázky nejprve ptá, na kterém právním základě má být poskytnuto osvobození lihovin na vaření od harmonizované spotřební daně ve smyslu směrnice 92/83 [45].

64. Druhá, třetí a čtvrtá předběžná otázka se týká osvobození od daně, která připadají v úvahu pro lihoviny na vaření a jejich podmínky.

67. V úvahu připadají dvě skutkové podstaty osvobození: zaprvé podle čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 se od spotřební daně osvobozuje alkohol a alkoholické nápoje, které jsou používány pro výrobu přísad při výrobě mimo jiné potravin, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Zadruhé podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 dochází k osvobození od spotřební daně mimo jiné tehdy, jsou-li alkohol nebo alkoholické výrobky používány k výrobě potravin, pokud obsah alkoholu nepřesahuje 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku.

65. Podle mnou navrženého řešení první předběžné otázky [43] nepodléhá zajištěné víno na vaření a portské na vaření spotřební dani, takže problém případného osvobození od daně v této souvislosti nevzniká. Otázky dva až čtyři ale v každém případě zůstávají relevantní pro zajištěný koňak na vaření, protože

43 — Viz výše body 28 až 63 tohoto stanoviska.

44 — V koňaku na vaření je obsažen koňak, tedy destilát ve smyslu kódu KN 2208, takže jako líh podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 podléhá harmonizované spotřební dani z alkoholu.

45 — V rozsahu, ve kterém třetí předběžná otázka vychází z okamžiku, ke kterému dochází k existenci osvobození od spotřební daně („jsou osvobozeny od spotřební daně […] od okamžiku výroby“), se tato překrývá se čtvrtou otázkou, a proto se jí budu zabývat v souvislosti se čtvrtou otázkou (bod 81 až 93 tohoto stanoviska).

68. Pokud jde nejprve o čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83, není sice předem vyloučeno, že lihoviny na vaření budou používány pro výrobu přísad při výrobě potravin. Podle všech informací, které má Soudní dvůr k dispozici, toto ovšem v projednávaném případě nepředstavuje účel použití lihovin na vaření, v každém případě ne jejich primární účel použití.

69. Lihoviny na vaření, které jsou předmětem sporu, totiž mají být použity přímo při výrobě potravin, a ne v procesu, který předchází vaření, ve kterém jsou pouze vytvářeny přísady. Rovněž omáčky, které jsou připravovány s pomocí lihovin na vaření, nejsou přísadami ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83. Naopak jsou tyto omáčky samy potravinami, které jsou požívány buď jako součást jídel, nebo jsou k jídlům podávány.

70. Pro osvobození takových lihovin na vaření, jaké jsou předmětem sporu, od spotřební daně proto není rozhodný čl. 27 odst. 1 písm. e), nýbrž čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/87. O tom svědčí i okolnost, že víno, portské a koňak nejsou v kuchyni používány výlučně jako chuťová přísada, nýbrž plní další funkce, například při dopékání masa nebo při flambování jídel. Na tuto skutečnost správně poukázala Komise [46].

71. I Soudní dvůr ve svém rozsudku Gourmet Classic uznal, že pro lihoviny na vaření připadá v úvahu osvobození od spotřební daně na základě čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 [47]. Toto osvobození je závislé na třech podmínkách.

72. Zaprvé se musí jednat o alkohol nebo alkoholický výrobek ve smyslu směrnice 92/83. Tato podmínka je u zde sporného koňaku na vaření v každém případě splněna, protože – jak již bylo uvedeno – podle čl. 20 první odrážky směrnice 92/83 musí být považován za líh podléhající spotřební dani [48].

73. Zadruhé lihoviny na vaření musí být používány k výrobě potravin. I tato podmínka je v projednávaném případě nesporně splněna. Výroba potravin je dokonce jediným účelem použití zajištěných lihovin na vaření, protože jako nápoje jsou nepoživatelné.

74. Zatřetí obsah alkoholu nesmí překročit „5 litrů čistého alkoholu na 100 kg výrobku“.

46 — Komise mluví o tom, že lihoviny na vaření slouží tomu, aby maso zjemnily („tenderising meat“).

47 — Rozsudek Gourmet Classic (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 39); tento rozsudek se týkal vína na vaření.

48 — Viz výše poznámka pod čarou 44. Naproti tomu v případě vína na vaření a portského na vaření, které jsou předmětem sporu, je tato podmínka splněna pouze tehdy, pokud Soudní dvůr i přes můj návrh setrvá na své judikatuře v rozsudku Gourmet Classic (uvedeném výše v poznámce pod čarou 4).

75. Znění čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 může v této souvislosti vést k nedorozuměním, protože není jasné, zda se jedná o maximální hranici pro obsah alkoholu *použité lihoviny na vaření*, nebo pro obsah alkoholu *vyrobené potraviny*. Druhou možnost je nutno upřednostnit.

76. Cílem čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 totiž není upřednostňovat určité výrobní metody potravin tím, že jen přísady s relativně nízkým obsahem alkoholu vedou k osvobození od spotřební daně. Naopak dopady spotřební daně mají být vyloučeny, pokud je alkohol použit jako meziprodukt při výrobě jiných spotřebních nebo průmyslových výrobků [49].

77. Krom toho má být zajištěno, že ze skutečné spotřeby alkoholu bude nezávisle na formě podávání vybrána spotřební daň. Osvobození od daně má být poskytnuto pouze tehdy, pokud zbytkový alkohol v potravinách, který konzumuje konečný odběratel, leží pod hranicí *de minimis* stanovenou zákonodárcem Unie, kterou je 5 litrů čistého alkoholu na 100 kg *konečného výrobku*.

49 — Rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Profisa (C-63/06, Sb. rozh. s. I-3239, bod 17).

78. Pro osvobození od daně je tedy rozhodující, jaký obsah alkoholu má potravina, která byla vyrobena za použití lihoviny na vaření, nikoli jaký obsah alkoholu měla samotná lihovina na vaření [50].

79. V projednávaném případě existuje mezi účastníky původního řízení shoda v tom, že při použití vína na vaření jako přísady podle uznávaného receptu vznikne vždy konečný výrobek s obsahem alkoholu nižším než 5 % obj., takže použití čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 je možné.

80. Jako dílčí závěr je tedy nutno konstatovat:

Lihoviny na vaření, které podléhají harmonizované spotřební dani z alkoholu a alkoholických nápojů, mají být podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 od této daně osvobozeny.

50 — Obsah alkoholu této přísady je důležitý pouze jako předběžná otázka v rámci první podmínky stanovené čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 (výše bod 72 tohoto stanoviska), a to tehdy, pokud je nutno určit, zda se vůbec jedná o lihovinu, která podléhá spotřební dani (viz například čl. 20 první nebo druhá odrážka směrnice 92/83).

2. Důsledky propuštění výrobků osvobozených od spotřební daně pro domácí spotřebu v zemi výroby (čtvrtá předběžná otázka)

81. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, jaké povinnosti pro členský stát dovozu vyplývají z toho, že lihoviny na vaření již byly v členském státě jejich výroby propuštěny pro domácí spotřebu. Tato problematika se mimo jiné objevuje již i ve třetí předběžné otázce [51].

82. K projednání tohoto tématu je nezbytné rozlišovat, proč byly výrobky v členském státě své výroby propuštěny pro domácí spotřebu.

83. Obvykle případě jsou výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, jestliže byla odvedena spotřební daň splatná ve státě výroby (čl. 6 odst. 1 první pododstavec směrnice 92/12). Jsou-li následně dotyčné výrobky pro obchodní účely dodány do jiného členského státu, vzniká nově nárok na spotřební daň v tomto jiném členském státě (čl. 7 odst. 1 a 2 směrnice 92/12), přičemž spotřební daň již odvedená v členském státě původu se vrátí [52]. Tímto způsobem je zajištěno, že výrobky, které podléhají harmonizované spotřební dani, budou vždy zdaněny v tom členském státě, ve kterém skutečně dochází k jejich spotřebě, a to sazbou daně, která platí v daném státě [53].

84. U zde sporných lihovin na vaření se naproti tomu jedná o výrobky, které daňové orgány členského státu výroby (Francie) vůbec nepovažují za výrobky podléhající spotřební dani. Toto bylo na základě dotazu potvrzeno v ústní části řízení Repertoire Culinaire a francouzskou vládou. Právě proto byly uvedené lihoviny na vaření ve státě své výroby od samého počátku propuštěny pro domácí spotřebu, protože podle názoru tamních orgánů z nich žádná spotřební daň nemusela být odvedena.

85. V takovémto případě, jak správně zdůrazňuje Komise, neexistuje žádný zájem na tom, aby bylo zajištěno, že tyto výrobky budou v členském státě své spotřeby (v projednávaném případě: Spojené království) zdaněny. Naopak tyto výrobky nemají být zdaněny vůbec.

86. Naopak existuje zvláštní zájem práva Unie na tom, aby povinnost ke spotřební dani, jakož i osvobození alkoholu a alkoholických

51 — Ve třetí předběžné otázce se předkládající soud táže, zda lihoviny na vaření, které podléhají spotřební dani, jsou na základě svého určení k výrobě potravin již („od okamžiku [své] výroby […] osvobozeny od spotřební daně“).

52 — Článek 22 ve spojení s článkem 7 směrnice 92/12; viz také osmnáctý bod odůvodnění uvedené směrnice a rozsudek ze dne 23. listopadu 2006, Joustra (C-5/05, Sb. rozh. s. I-11075, bod 30).

53 — Tyto sazby daně se mohou členský stát od členského státu velmi lišit.

nápojů od spotřební daně bylo ve všech členských státech a tím v rámci celého vnitřního trhu upraveno jednotně [54], aby tím bylo zajištěno řádné fungování vnitřního trhu [55].

87. Fungování vnitřního trhu vyžaduje volný pohyb veškerého zboží (čl. 26 odst. 2 SFEU a články 28 SFEU až 37 SFEU [56]) včetně toho, jež podléhá spotřebním daním [57]. K tomu podle zásady vzájemného uznávání [58] patří, že finanční správa země určení uzná zařazení zboží provedené příslušnými orgány země původu jako zboží podléhajícího spotřební dani, jako zboží, které nepodléhá spotřební dani, nebo jako zboží, které je od spotřební daně osvobozeno [59]. I když se vnitrostátní sazby daně z alkoholu a alkoholických nápojů mohou vzájemně velmi lišit, daňový nárok jako takový je totiž harmonizován a ve všech členských státech podléhá stejným podmínkám [60].

88. Volný pohyb zboží v rámci vnitřního trhu by byl zbytečně znesnadněn, pokud by orgány Spojeného království v takovém případě, jako je projednávaný případ, v rámci jimi uplatňovaného modelu vrácení daně (viz čl. 4 odst. 1 písm. a) FA 1995) [61] nejprve trvaly na zaplacení spotřební daně z lihovin na vaření dovezených z Francie jen proto, aby ji následně opět vrátily.

89. Členským státům je samozřejmě dovoleno přijímat vhodná opatření k boji proti případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití při uplatňování osvobození od spotřební daně [62]. Takováto opatření nicméně předpokládají, že konkrétní, objektivně přezkoumatelné skutečnosti nasvědčují existenci nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití osvobození, které

54 — Čtvrtý bod odůvodnění směrnice 92/12 („vzhledem k tomu, že k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;“); viz v tomto smyslu také rozsudky ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, Recueil, s. I-1605, bod 22); ze dne 5. dubna 2001, Van de Water (C-325/99, Recueil, s. I-2729, bod 39), a Joustra (uvedený v poznámce pod čarou 52, bod 27).

55 — První bod odůvodnění směrnice 92/12 a třetí bod odůvodnění směrnice 92/83.

56 — Dříve čl. 14 odst. 2 ES a články 23 ES až 31 ES.

57 — První bod odůvodnění směrnice 92/12.

58 — Tato zásada je od rozsudku ze dne 20. února 1979, Rewe-Zentral („Cassis de Dijon“, 120/78, Recueil, s. 649, bod 14) pevně zakotvena v judikatuře týkající se volného pohybu zboží; viz například rozsudek ze dne 22. října 1998, Komise v. Francie („husí játra“, C-184/96, Recueil, s. I-6197, bod 28).

59 — Vzájemné uznávání se nacházelo i v pozadí rozsudku Itálie v. Komise (uvedený výše v poznámce pod čarou 21). V uvedeném rozsudku se jednalo o otázku, za jakých podmínek může členský stát výjimečně odmítnout – v zásadě nezbytné – uznání osvobození od daně, které bylo poskytnuto jiným členským státem.

60 — Viz znovu čtvrtý bod odůvodnění směrnice 92/12.

61 — Tento model vrácení daně se opírá o možnost otevřenou v čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83 a stanoví, že spotřební daň z alkoholu se nejprve odvede a poté bude za určitých podmínek opět vrácena. V případě lihovin na vaření dochází k vrácení daně teprve tehdy, pokud byly lihoviny na vaření skutečně zpracovány při přípravě potravin.

62 — Viz k tomu úvodní formulaci čl. 27 odst. 1, jakož i dvacátý druhý bod odůvodnění směrnice 92/83.

je nutno brát vážně [63], a to zejména proto, že v rámci článku 27 směrnice 92/83 představuje osvobození od daně zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku [64].

90. Obecná tvrzení, že v souvislosti s určitým výrobkem by mohlo dojít k daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití osvobození, neopravňují členský stát dovozu k tomu, aby předem odmítl uznat osvobození od spotřební daně, které bylo poskytnuto v členském státě výroby [65]. To by odporovalo volnému pohybu zboží a krom toho i zásadě loajální spolupráce mezi členskými státy.

91. Na základě skutkových zjištění předkládajícího soudu je v projednávaném případě nesporné, že zajištěné lihoviny na vaření se kvůli přidání soli a pepře nedají pít. Hospodářsky přiměřenými náklady není možné přísadu soli a pepře odstranit a alkohol ve výrobcích rovněž není možné zcela oddělit. Jak předkládající soud krom toho uvádí, v souvislosti s lihovinami na vaření, jako jsou ty, které jsou v projednávaném případě předmětem sporu, neexistuje nic, co by svědčilo o existenci případů zneužití. S pravděpodobností, která hraničí s jistotou, je tedy možné vycházet z toho, že zajištěné lihoviny na vaření jsou také skutečně používány k výrobě potravin ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83.

92. V takovém případě, jako je projednávaný případ, tedy chybějí konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o tom, že předmětné výrobky byly v členském státě výroby neoprávněně považovány za výrobky nepodléhající spotřební dani, resp. za výrobky, které jsou od spotřební daně osvobozeny, nebo že předmětný výrobek by mohl být použit v rozporu se smyslem a účelem osvobození od daně. Za takovýchto okolností se trvání britské finanční správy na zaplacení spotřební daně za sporné lihoviny na vaření jeví jako čistý formalismus, který není možné věcně odůvodnit.

93. Celkově je tedy nutno na čtvrtou předběžnou otázku odpovědět:

Výrobky, které byly v členském státě výroby propuštěny pro domácí spotřebu jako výrobky, které nepodléhají spotřební dani, nebo jako výrobky, které jsou od spotřební daně osvobozeny, nesmí ani v jiném členském státě, do kterého byly pro obchodní účely dodány, podléhat předpisům o harmonizované spotřební dani, pokud neexistují konkrétní

63 — Rozsudek Itálie v. Komise (uvedený výše v poznámce pod čarou 21, bod 52); ve stejném smyslu – i když v jiné souvislosti – rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 75), a ze dne 7. července 2005, Komise v. Rakousko (C-147/03, Sb. rozh. s. I-5969, bod 68).

64 — V tomto smyslu – v souvislosti s čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83 – rozsudky Itálie v. Komise (uvedený výše v poznámce pod čarou 21, bod 50) a Profisa (uvedený výše v poznámce pod čarou 49, bod 18).

65 — Podle ustálené judikatury nelze z pouhého využití právních předpisů nebo možností, které v oblasti daní nabízí právní úprava, vyvozovat zneužití; viz například rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 36 a 37); ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 61), a ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko (C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 58).

a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o tom,

– že se v členském státě výroby neoprávněně vycházelo z toho, že dotčené výrobky nepodléhají dani nebo jsou od daně osvobozeny,

nebo

– že výrobky, které byly v členském státě výroby podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 osvobozeny od daně, by mohly být použity k jiným účelům, než které jsou uvedeny v tomto ustanovení.

3. Požadavky, které právo Unie klade na osvobození od spotřební daně formou vrácení již odvedené spotřební daně (druhá předběžná otázka)

94. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je žádost o informaci, jaké požadavky klade právo Unie na úpravu osvobození od spotřební daně podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 ve vnitrostátním právu, pokud se příslušný členský stát rozhodne pro model formou vrácení již odvedené spotřební daně ve smyslu čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83.

95. Pozadí této otázky tvoří skutečnost, že vrácení spotřební daně z lihovin na vaření je podle práva Spojeného království možné jen za velmi restriktivních podmínek upravených v článku 4 FA 1995, z nichž předkládající soud v souvislosti se svou druhou předběžnou otázkou zdůrazňuje následující:

– Lihoviny na vaření musely být skutečně použity jako přísady při výrobě potravin [čl. 4 odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 2 písm. c) FA 1995].

– Žádost o vrácení mohou podat pouze osoby, které lihoviny na vaření samy použily jako přísady do potravin nebo které jako velkoobchodníci takovéto potraviny prodávají [čl. 4 odst. 3 písm. a) a b) FA 1995].

– Pro uplatnění nároku na vrácení platí lhůta maximálně čtyř měsíců od zpracování lihovin na vaření [čl. 4 odst. 5 písm. a) FA 1995].

– Částka, která má být vrácena, musí činit minimálně 250 GBP [čl. 4 odst. 5 písm. b) FA 1995].

96. Nejprve je nutno připomenout, že podle čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83 je na volné úvaze členských států, zda upraví osvobození od harmonizované spotřební daně formou vrácení již odvedené spotřební daně [66].

97. Stanovení podmínek pro vrácení již odvedené spotřební daně přísluší členským státům. Toto vyplývá ze zásady procesní autonomie i z úvodních slov čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 („Členské státy osvobodí […] za podmínek, které samy stanoví […]"). Přitom je však jako vždy nutno dodržet zásadu rovnocennosti a zásadu efektivity [67].

98. Pro nevýhodnější zacházení s vrácením již odvedené spotřební daně v případech, které jsou harmonizovány právem Unie, ve srovnání s vrácením jiných spotřebních daní, které jsou upraveny čistě vnitrostátně, neexistují v projednávaném případě žádné indicie. Problémy v souvislosti se *zásadou rovnocennosti* tedy nevyvstávají.

99. Bližší přezkum si ale vyžaduje otázka, zda podmínky pro vrácení, které jsou stanoveny v článku 4 FA 1995, jsou slučitelné se *zásadou efektivity*. Tato zásada vyžaduje, aby vrácení spotřební daně nebylo v praxi znemožněno nebo nadměrně ztíženo [68]. Krom toho podle čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 platí, že podmínky pro vrácení musí sloužit „zajištění správného a jednoznačného uplatňování" osvobození od spotřební daně, jakož i „předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu".

100. Skutečnost, že lihoviny na vaření musely být podle článku 4 FA 1995 skutečně použity k výrobě potravin, sama o sobě ještě není v rozporu s požadavky práva Unie. V případě modelu vrácení spotřební daně ve smyslu čl. 27 odst. 6 směrnice 92/83 dokonce z povahy věci vyplývá, že spotřební daň, která má být vrácena, se týká alkoholu, který již byl použit při vaření jako přísada.

66 — Viz také osmnáctý bod odůvodnění směrnice 92/83.

67 — Ustálená judikatura; za mnohé viz v různých souvislostech vydané rozsudky ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, s. 1205, body 22 až 25); ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3595, bod 12); ze dne 15. září 1998, Edis (C-231/96, Recueil, s. I-4951, bod 34); ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 17), a ze dne 26. ledna 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Sb. rozh. s. I-635, bod 31).

68 — Viz znovu rozsudky, které byly uvedeny výše v poznámce pod čarou 67, San Giorgio (bod 12), Edis (bod 34) a MyTravel (bod 17); ve stejném smyslu rozsudky ze dne 15. dubna 2008, Impact (C-268/06, Sb. rozh. s. I-2483, bod 46), a ze dne 29. října 2009, Pontin (C-63/08, Sb. rozh. s. I-10467, bod 43).

101. Pouze v případě dovážených lihovin na vaření musí orgány členského státu dovozu, jak již bylo uvedeno [69], uznat osvobození od daně, které již bylo přiznáno v členském státu výroby. V této souvislosti nemohou požadovat, aby spotřební daň byla nejprve odvedena a poté – po vaření – bylo požádáno o její vrácení.

102. U právní úpravy, jakou je článek 4 FA 1995, je nicméně problematické, že vrácení již odvedené spotřební daně vylučuje tehdy, pokud je částka, která má být vrácena, nižší než 250 GBP. Tato minimální částka může být finanční správou dokonce ještě zvýšena (čl. 4 odst. 5 písm. b) a odst. 6 FA 1995).

103. Podle práva Unie sice není v zásadě vyloučeno, aby členský stát z vrácení vyňal bagatelní částky. Na rozdíl od daně z přidané hodnoty [70] směrnice 92/83 žádnou takovouto možnost nestanoví. I pokud bychom chtěli vycházet z toho, že i bez výslovného povolení ve směrnici mohou být do vnitrostátního práva zavedeny bagatelní hranice, nemůže být částka 250 GBP v žádném případě považována za přiměřenou [71]. Jedná se naopak o částku, která jednoznačně přesahuje jakoukoli představitelnou hranici *de minimis*.

104. K tomu se přidává skutečnost, že bagatelní hranice uvedená v právní úpravě, jako je článek 4 FA 1995, je spojena s omezením okruhu oprávněných žadatelů, jakož i s relativně krátkou lhůtou pro podání žádosti. Tyto jednotlivé části právní úpravy – minimální částka, lhůta pro podání žádosti a omezený okruh oprávněných žadatelů – vzájemně zesilují svůj účinek.

105. Jak společnost Repertoire Culinaire v řízení před Soudním dvorem názorně vysvětlila, když vyšla ze sazby spotřební daně, která ve Spojeném království platila v roce 2002 [72], byla by pro dosažení minimální částky ve výši 250 GBP pro vrácení již odvedené spotřební daně podle článku 4 FA 1995 nezbytná spotřeba minimálně 215 lahví vína na vaření během období tří měsíců. Tyto údaje žádný ze zúčastněných nezpochybnil.

69 — Viz moje úvahy ke čtvrté předběžné otázce (body 81 až 93 tohoto stanoviska).

70 — Viz čl. 183 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), týkající se vrácení odpočtu daně, resp. jeho převodu do následujícího období.

71 — Dne 16. července 2002, v den zajištění lihovin na vaření, které jsou předmětem sporu, tato částka odpovídala ekvivalentu ve výši přibližně 388 eur; dne 10. června 2010, v den, kdy se konalo jednání v tomto řízení o předběžné otázce, to bylo přibližně 302 eur.

72 — Společnost Repertoire Culinaire odkazuje na období před 27. dubnem 2002, ze kterého podle údajů této společnosti pochází většina jejích nároků na vrácení již odvedené spotřební daně.

106. S výhradou přezkoumání jejich správnosti předkládajícím soudem je možné z těchto údajů lehce rozpoznat, že ve Spojeném království mohou osvobození od spotřební daně podle čl. 27 odst. 1 písm. f) využít nanejvýš velkospotřebitelé lihovin na vaření. Pro mnoho restaurací a jiných podniků, které lihoviny na vaření při přípravě jídel používají jen příležitostně a v každém případě v malém množství, je vzhledem k přísnosti britských pravidel pro vrácení prakticky vyloučen nárok na osvobození od spotřební daně.

107. K tomu se přidává skutečnost, že čl. 4 odst. 3 FA 1995 přiznává právo podat žádost o vrácení již odvedené spotřební daně pouze osobám, které lihoviny na vaření samy použily jako přísady do potravin nebo které takovéto potraviny prodávají jako velkoobchodníci. Žádné právo na podání žádosti tak nemá velkoobchodník jako Repertoire Culinaire, který prodává lihoviny na vaření jen jako takové, nikoli však potraviny z nich vyrobené.

108. Celkově vede právní úprava, jako je článek 4 FA 1995, v konečném důsledku k tomu, že – povinně stanovené – osvobození od spotřební daně ve smyslu čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 vychází z velké části naprázdno. Toto je v rozporu s požadavkem práva Unie, že podmínky stanovené členskými státy mají umožňovat správné a jednoznačné uplatňování daňových úlev (čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83). Rovněž zásada, že v rámci článku 27 směrnice 92/83 představuje osvobození od daně pravidlo a jeho odmítnutí výjimku [73], je tímto způsobem obrácena ve svůj opak.

109. Je sice pravda, že členské státy při úpravě svých vnitrostátních pravidel týkajících se osvobození od spotřební daně nebo vrácení již odvedené spotřební daně mohou zohlednit potřebu předcházet daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu [74]. Jak již ale bylo uvedeno, v případě odmítnutí osvobození od spotřební daně nebo vrácení již odvedené spotřební daně musí existovat konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o zneužití. Na základě všech informací, které má Soudní dvůr k dispozici, se u sporných

73 — Viz znovu – v souvislosti s čl. 27 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 92/83 – rozsudky Itálie v. Komise (uvedený výše v poznámce pod čarou 21, bod 50) a Profisa (uvedený výše v poznámce pod čarou 49, bod 18).

74 — Viz k tomu úvodní část čl. 27 odst. 1 a dvacátý druhý bod odůvodnění směrnice 92/83.

lihovin na vaření o tento případ nejedná. Právní úprava, která stanoví relativně krátkou prekluzivní lhůtu pro podání žádostí o vrácení, která z možnosti jakéhokoli vrácení vyjímá částky nižší než 250 GBP a která krom toho velkoobchodníkům s lihovinami na vaření obecně nepřiznává právo podat žádost o vrácení již odvedené spotřební daně, jde jednoznačně nad rámec legitimního cíle boje proti zneužití.

110. Celkově je tedy nutno na druhou předběžnou otázku odpovědět: Vnitrostátní právní úprava, která pro vrácení již odvedené spotřební daně z lihovin na vaření stanoví prekluzivní lhůtu čtyř měsíců a minimální částku, která má být vrácena, ve výši 250 GBP, a která z okruhu oprávněných žadatelů vyjímá velkoobchodníky s lihovinami na vaření, je v rozporu s čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 a se zásadou efektivity.

VI – Závěry

111. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podanou First-Tier Tribunal (Tax) Spojeného království odpověděl následovně:

„1) Víno a portské, do kterých bylo za účelem jejich použití jako vína na vaření nebo portského na vaření přidáno tolik soli a pepře, že jsou jako nápoje nepoživatelné, nespadají pod pojem ‚líh' ve smyslu čl. 20 první odrážky směrnice 92/83.

2) Lihoviny na vaření, které podléhají harmonizované spotřební dani z alkoholu a alkoholických nápojů, mají být podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 od této daně osvobozeny.

3) Výrobky, které byly v členském státě výroby propuštěny pro domácí spotřebu jako výrobky, které nepodléhají spotřební dani, nebo jako výrobky, které jsou od spotřební daně osvobozeny, nesmí ani v jiném členském státě, do kterého byly pro obchodní účely dodány, podléhat předpisům o harmonizované spotřební dani, pokud neexistují konkrétní a objektivně přezkoumatelné skutečnosti svědčící o tom,

– že se v členském státě výroby neoprávněně vycházelo z toho, že dotčené výrobky nepodléhají dani nebo jsou od daně osvobozeny,

nebo

– že výrobky, které byly v členském státě výroby podle čl. 27 odst. 1 písm. f) směrnice 92/83 osvobozeny od daně, by mohly být použity k jiným účelům, než které jsou uvedeny v tomto ustanovení.

4) Vnitrostátní právní úprava, která pro vrácení již odvedené spotřební daně z lihovin na vaření stanoví prekluzivní lhůtu čtyř měsíců a minimální částku, která má být vrácena, ve výši 250 GBP, a která z okruhu oprávněných žadatelů vyjímá velkoobchodníky s lihovinami na vaření, je v rozporu s čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 a se zásadou efektivity."